



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

9. studenoga 2017.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. – Ovlast država članica da primijene sniženu stopu za određene isporuke dobara i isporuke usluga – Prilog III., točka 1. – Hrana – Kolači i peciva – Minimalni rok trajanja ili rok uporabe – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-499/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 16. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 16. rujna 2016., u postupku

**AZ**

protiv

**Minister Finansów**

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: C. G. Fernlund (izvjestitelj), predsjednik vijeća, S. Rodin i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za AZ, M. Machciński, *advokat*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju E. De Bonisa, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i K. Herrmann, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: poljski

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) s obzirom na načelo porezne neutralnosti.
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između AZ i Ministar Finansów (ministarstvo financija, Poljska) povodom dviju poreznih odluka potonjeg u vezi sa stopom poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja se primjenjuje na isporuke robe tog društva.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 U uvodnoj izjavi 4. Direktive o PDV-u propisano je:

„Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne sprečava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV), kojim će se, što je više moguće, ukloniti čimbenici koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.”

- 4 Sukladno uvodnoj izjavi 7. te direktive:

„Zajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca.”

- 5 U članku 96. navedene direktive određuje se:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

- 6 Članak 98. te direktive određuje:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]

3. Kada primjenjuju snižene stope predviđene stavkom 1. na kategorije roba, države članice se mogu koristiti kombiniranom nomenklaturom za utvrđivanje točnog obuhvata dotične kategorije.”

- 7 U točki 1. Priloga III. Direktive o PDV-u nalazi se među ostalim „hrana [...] za ljudsku potrošnju”.

### **Poljsko pravo**

- 8 Iz članka 41. stavka 1. i članka 146.a točke 1. Zakona od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge, u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (Dz. U. iz 2011., br. 177, Pozicija 1054, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), proizlazi da je PDV u razdoblju od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2016. iznosio 23%.
- 9 U istom razdoblju je stopa koja se primjenjivala na robu i usluge nabrojene u Prilogu 3. tog zakona iznosila 8%, u skladu s člankom 41. stavkom 2. i člankom 146.a točkom 2. navedenog zakona.
- 10 Na poziciji 32 tog priloga nalazili su se sljedeći proizvodi: „Svježa peciva i kolači, čiji je minimalni rok trajanja, utvrđen u skladu s posebnim odredbama, najviše 45 dana; isto tako, ako ti proizvodi obuhvaćaju isključivo rok uporabe u skladu s posebnim odredbama, on ne iznosi više od 45 dana”.

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

- 11 AZ je poljsko društvo koje proizvodi kolače i peciva, među ostalim punjene kroasane i kruščiće s raznim nadjevima, čije je minimalno trajanje dulje od 45 dana.
- 12 Godine 2010. proizvodi društva AZ bili su razvrstani kao „Dvopek i keksi, trajna peciva i kolači” u smislu nacionalnog propisa o statističkoj klasifikaciji proizvoda iz 2008. Međutim godine 2013. je direktor carinskog ureda u Varšavi (Poljska) te proizvode razvrstao pod tarifni broj 1905 90 60 kombinirane nomenklature iz Priloga I. Uredbi Vijeća (EEZ) br. 2658/87 od 23. srpnja 1987. o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi (SL L 256, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 12., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EU) br. 927/2012 od 9. listopada 2012. (SL L 304, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 23., str. 3.; u daljnjem tekstu: KN), koja odgovara drugoj klasifikaciji navedenog nacionalnog propisa, odnosno „Kolačima i svježim pecivima”.
- 13 AZ je 14. studenoga 2013. od ministra financija zatražio poreznu odluku kako bi se utvrdilo može li primijeniti sniženu stopu PDV-a od 8% na isporuke predmetne robe koja, iako je označena oznakom KN, odgovara klasifikaciji „Kolači i svježa peciva”, ima minimalni datum trajanja ili rok uporabe najviše 45 dana. U svojem zahtjevu to je društvo navelo da broj 32 iz Priloga 3. Zakonu o PDV-u uvodi, protivno pravu Unije, kriterij primjene snižene stope PDV-a koji ne proizlazi ni iz Direktive o PDV-u ni iz KN-a. Naime, tarifni broj 1905 90 60 KN-a ne sadržava razliku u odnosu na svježinu proizvoda, njihov datum minimalnog trajanja ili njihov rok uporabe.
- 14 U svojim odlukama od 3. prosinca 2013. i 14. siječnja 2014. ministar financija nije potvrdio tezu društva AZ, ocjenjujući da je poljski zakonodavac mogao legitimno usvojiti kriterij primjene snižene stope PDV-a poput onog o kojem je riječ.
- 15 AZ je podnio tužbu protiv navedenih poreznih odluka pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska). Potonji je odbio tu tužbu ističući da aditivi koji ulaze u sastav kolača i peciva, poput konzervansa koji produljuju trajanje uporabljivosti, utječu na odluku prosječnog potrošača.
- 16 Budući da su, prema tom sudu, zakonodavac Unije i nacionalni zakonodavac utvrdili rok uporabe kao bitan element zaštite potrošača, može se valjano smatrati da proizvodi s različitim rokovima uporabe nisu slični.

- 17 Navedeni sud je također istaknuo da društvo AZ nije dokazalo postojanje, na tržištu, drugih posebnih proizvoda koji su se mogli smatrati sličnima tim proizvodima. Iako je priznao da taj kriterij trajanja uporabljivosti od 45 dana ima subjektivan karakter, taj isti sud je u svojoj presudi ocijenio da se Direktiva o PDV-u ne protivi primjeni takvog kriterija, pod uvjetom da nije prekršeno načelo porezne neutralnosti.
- 18 Protiv odluke toga suda AZ je podnio žalbu sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.
- 19 Taj sud smatra da je jedini odlučujući kriterij, prema poljskom zakonodavstvu, za primjenu snižene stope PDV-a na određene kolače i svježa peciva, njihov datum minimalnog trajanja ili njihov rok uporabe, odnosno kriterij povezan s trajanjem uporabljivosti od 45 dana. Nakon što je također utvrdio da takav kriterij ne proizlazi iz prava Unije, navedeni sud se pita mogu li se njime razlikovati proizvodi koji su dovoljno drugačiji da bi opravdali primjenu različitih stopa PDV-a, osobito s obzirom na to da je prvostupanjski sud potvrdio da je zakonodavac Unije utvrdio da je rok uporabe proizvoda bitan element zaštite potrošača, koji je stoga dovoljan za razlikovanje proizvoda sa stajališta stopa PDV-a.
- 20 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Jesu li različite porezne stope za kolače i peciva iz članka 41. stavka 2., u vezi s brojem 32 iz Priloga 3. Zakonu o [PDV-u], koje su određene isključivo na temelju kriterija ‚minimalnog roka trajanja‘ odnosno ‚roka uporabe‘, protivne načelu neutralnosti PDV-a i zabrani nejednakog postupanja s robom u smislu članka 98. stavaka 1. i 2. [Direktive o PDV-u]?”

### **O prethodnom pitanju**

- 21 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98. Direktive o PDV-u, u vezi s načelom porezne neutralnosti, tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji podvrgava primjenu snižene stope PDV-a na kolače i svježa peciva isključivo kriteriju njihova „minimalnog roka trajanja” ili njihova „roka uporabe”.
- 22 Uvodno treba podsjetiti da se prema članku 96. Direktive o PDV-u ista stopa PDV-a, to jest standardna stopa koju određuje svaka država članica, primjenjuje na isporuke robe i isporuke usluga. Odstupanjem od tog načela, na temelju članka 98. te direktive, predviđena je mogućnost primjene sniženih stopa PDV-a. Prilog III. navedenoj direktivi detaljno nabroja kategorije isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope navedene u članku 98. (presuda od 9. ožujka 2017., *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 20. i 21.).
- 23 Kad je riječ o primjeni snižene stope PDV-a, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice moraju, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, među isporukama robe i usluga uključenih u kategorije Priloga III. Direktivi o PDV-u, preciznije odrediti one na koje se primjenjuje snižena stopa (presuda od 11. rujna 2014., *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 23.).
- 24 Mogućnost izvršavanja takve selektivne primjene snižene stope PDV-a opravdava se osobito utvrđenjem da je, s obzirom na to da je ta stopa iznimka, ograničenje njezine primjene na konkretne i posebne aspekte predmetne kategorije usluge u skladu s načelom prema kojem se iznimke i odstupanja trebaju tumačiti restriktivno (presuda od 6. svibnja 2010., *Komisija/Francuska*, C-94/09, EU:C:2010:253, t. 29.).

- 25 U tom pogledu valja istaknuti da, prema članku 98. stavku 3. Direktive o PDV-u, države članice mogu koristiti NK prilikom primjene sniženih stopa na kategorije koje se odnose na robu kako bi precizno ograničile predmetnu kategoriju. Međutim, valja utvrditi da je uporaba NK-a samo jedan od načina za precizno ograničavanje predmetne kategorije.
- 26 U predmetnom slučaju poljski je zakonodavac odlučio primijeniti sniženu stopu PDV-a na kolače i svježja peciva s datumom isteka koji je utvrđen tako da trajanje uporabljivosti ne prelazi 45 dana.
- 27 Nesporno je da ti kolači i peciva čine ograničenu kategoriju hrane za ljudsku uporabu iz točke 1. Priloga III. Direktivi o PDV-u.
- 28 Ako dakle kriterij koji je vezan uz određen broj dana uporabljivosti precizno određuje predmetnu kategoriju, valja utvrditi da je selektivna primjena snižene stope PDV-a na konkretan i specifičan aspekt robe iz jedne od kategorija navedenog Priloga III., načelno, u skladu s člankom 98. Direktive o PDV-u.
- 29 Međutim, da bi se odgovorilo na pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev, potrebno je provjeriti ugrožava li nacionalno zakonodavstvo, poput onoga u glavnom postupku, načelo porezne neutralnosti.
- 30 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se to načelo protivi tomu da se slične usluge ili slična roba, koji su u međusobnom tržišnom natjecanju, različito tretiraju s obzirom na PDV (presuda od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 31 Kad je riječ o ocjeni sličnosti između robe ili pružanja predmetnih usluga, koja je na nacionalnom sudu, iz sudske prakse Suda proizlazi da u konačnici valja voditi računa o stajalištu prosječnog potrošača. Isporuke robe ili usluga slične su kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju i kada postojeće razlike ne utječu znatno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke (presuda od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 25.).
- 32 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši konkretno ispitivanje kako bi utvrdio je li činjenica da je datum isteka utvrđen na način da trajanje uporabljivosti ne prelazi 45 dana odlučujuća sa stajališta prosječnog poljskog potrošača prilikom njegove kupovine kolača i peciva (vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2014., K, C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 33.).
- 33 Stoga je na njemu da provjeri postoje li, na poljskom tržištu, kolači i peciva čije trajanje uporabljivosti ne prelazi 45 dana, ali koji su ipak slični, iz perspektive potrošača, kolačima i pecivima s minimalnim rokom trajanja koji prelazi 45 dana, poput onih koje proizvodi AZ i koji zamjenjuju prvonavedene.
- 34 Ako se postojanje takve robe može utvrditi, trajanje uporabljivosti koje ne prelazi 45 dana nije odlučujuće za prosječnog poljskog potrošača i taj potrošač može izvršiti izbor primjenom različitih stopa PDV-a. Pod takvom pretpostavkom, načelo porezne neutralnosti protivi se nacionalnim odredbama iz glavnog postupka.
- 35 Nasuprot tomu, ako sud koji je uputio zahtjev, u okviru konkretnog ispitivanja koje je njegova dužnost, utvrdi da snižena stopa PDV-a za kolače i peciva s datumom isteka utvrđenim na takav način da trajanje uporabljivosti ne prelazi 45 dana nema za učinak poticanje prodaje tih proizvoda u odnosu na kolače i peciva s datumom isteka utvrđenim na način da trajanje uporabljivosti ne prelazi 45 dana, iz toga proizlazi da te dvije kategorije kolača i peciva nisu slična roba koja je u međusobnom tržišnom natjecanju (vidjeti u tom smislu presudu od 3. svibnja 2001., Komisija/Francuska, C-481/98, EU:C:2001:237, t. 27.). U tom se slučaju načelu porezne neutralnosti ne protive nacionalne odredbe iz glavnog postupka.

- 36 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 98. Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da mu se ne protivi – pod uvjetom da se poštuje načelo porezne neutralnosti, što je na nacionalnom sudu da provjeri – nacionalno zakonodavstvo, poput onog u glavnom postupku, koje podvrgava primjenu snižene stope PDV-a na kolače i svježa peciva isključivo kriteriju njihova „minimalnog roka trajanja” i „roka uporabe”.

### **Troškovi**

- 37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

**Članak 98. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o porezu na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se ne protivi – pod uvjetom da se poštuje načelo porezne neutralnosti, što je na nacionalnom sudu da provjeri – nacionalno zakonodavstvo, poput onog u glavnom postupku, koje podvrgava primjenu snižene stope PDV-a na kolače i svježa peciva isključivo kriteriju njihova „minimalnog roka trajanja” i „roka uporabe”.**

Potpisi